

Audience publique du 24 octobre 2012

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 29408 du rôle et déposée le 21 octobre 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître François TURK, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du 30 août 2011 du directeur de l'administration des Contributions directes répertoriée sous le numéro C 15607A du rôle, portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie en date du 14 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 20 janvier 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 février 2012 par Maître François TURK pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître François TURK et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 15 octobre 2012.

En date du 15 octobre 2009, le bureau d'imposition des sociétés Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur ... en sa qualité d'administrateur et de président du conseil d'administration de la société anonyme ..., ledit bulletin déclarant Monsieur ... débiteur solidaire d'un montant total de 2.968.162,66 euros, en principal et intérêts au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2007, 2008 et 2009, de l'impôt commercial communal des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2007, 2008 et 2009, ainsi que de l'impôt sur la fortune des années 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, incombant à la société

Par courrier de son mandataire du 14 décembre 2009, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 14 avril 2010, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ..., dans les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 15 décembre 2009 par Me François Turk, au nom du sieur ..., demeurant à L-3390 ..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau Sociétés II en date du 15 octobre 2009 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 119, 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bulletin attaqué a déclaré le réclamant codébiteur solidaire, pour le principal et les intérêts, de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 1999, 2000, 2001, 2002 et 2003, pour le principal et les intérêts, de l'impôt sur la fortune des années 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, ainsi que, pour le principal et les intérêts, des avances pour l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008 et 2009 au motif qu'il aurait en sa qualité de président du conseil d'administration et d'administrateur de la société anonyme ..., commis une faute en ne veillant pas à ce que les sommes qui ont été fixées à titre d'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune et dont la société était redevable soient payées, sur les fonds administrés, au receveur des Contributions ;

Considérant que le réclamant décline sa responsabilité en faisant valoir en substance que l'administrateur-délégué ... aurait été responsable de la gestion journalière des affaires de la société et que celui-ci n'aurait pas accompli correctement ses missions ;

que le réclamant n'aurait dès lors commis aucune faute grave ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues au §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il administre les impôts dont la société est redevable ;

que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en l'espèce, il y a donc lieu d'analyser si le réclamant, en tant que président du conseil d'administration et administrateur, a commis une faute grave ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal de la société anonyme ... que celle-ci n'a plus déposé des déclarations fiscales depuis l'année d'imposition 2000 ;

Considérant que la société anonyme ... n'ayant réservé aucune suite aux divers rappels l'invitant au dépôt des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2000 à 2006, notamment aux sommations d'astreintes et aux décisions liquidant les astreintes des années en cause, le bureau d'imposition avait établi les bases d'imposition par voie de taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que suivant les publications aux pages 18793 et 21032 au Mémorial C des années 1999 et 2001, le réclamant a été nommé président et administrateur du conseil d'administration lors des assemblées générales du 26 août 1994 et du 20 avril 2000 pour chaque fois une durée de six ans ;

que le sieur ... a été nommé administrateur-délégué lors de ces mêmes assemblées générales ;

Considérant qu'en vertu de l'article 12 des statuts de constitution de la société anonyme ..., les mandats des administrateurs et commissaires ne peuvent, sauf réélection, excéder une durée de six années ;

que les mandats prennent fin immédiatement après l'assemblée générale ordinaire de l'année de leur expiration ;

que les mandats conférés lors de l'assemblée générale devraient donc prendre fin après l'assemblée générale ordinaire de l'année 2006 ;

Considérant toutefois qu'aucune assemblée générale ordinaire ne s'est tenue après le 20 avril 2000 ;

que par décision d'une assemblée générale extraordinaire qui s'est tenue en date du 24 avril 2009 le réclamant a de nouveau été nommé administrateur jusque l'assemblée générale de la société statuant sur les comptes annuels de l'année 2013 ;

Considérant qu'en vertu de l'article 70 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, il doit être tenu chaque année, au moins une assemblée générale dans la commune, aux jour et heure indiqués par les statuts ;

que le même article prévoit encore que l'assemblée doit être tenue dans les six mois de la clôture de l'exercice ;

Considérant que suivant les articles 27 et 30 des statuts de constitution de la société anonyme ..., les convocations aux assemblées générales sont faites d'après les dispositions de la

loi et les assemblées générales sont en principe présidées par le président du conseil d'administration, i.e. le réclamant ;

que suivant l'article 32 des statuts, les procès-verbaux des assemblées sont signés par le président de l'assemblée et par les actionnaires qui le demandent ;

Considérant encore qu'en vertu de l'article 72 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, le conseil d'administration doit dresser un inventaire contenant l'indication des valeurs mobilières et immobilières et de toutes les dettes actives et passives de la société et il établit les comptes annuels, dans lesquels les amortissements nécessaires doivent être faits ;

Considérant en plus qu'en vertu des articles 75 et 132 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, les comptes annuels doivent, dans le mois après leur approbation, être publiés et déposés au registre de commerce et des sociétés ;

Considérant qu'aux termes de l'article 163 de la même loi, les gérants ou les administrateurs qui n'ont pas soumis à l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice les comptes annuels, les comptes consolidés, le rapport de gestion et l'attestation de la personne chargée du contrôle, ainsi que les gérants ou les administrateurs qui n'ont pas fait publier ces documents et ce en infraction aux prescriptions respectives des articles 75, 132, 197 et 341 de la présente loi et l'article 79 de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels de l'entreprise, sont punis d'une amende de « 500 euros à 25.000 euros » ;

Considérant que le réclamant renvoie aux comptes annuels établis entretemps pour les années 2000 à 2008 ;

que les comptes annuels des années 2000 à 2007 n'ont été déposés au registre de commerce et des sociétés qu'en date du 24 février 2010 et du 8 mars 2010 ;

Considérant que même si l'administrateur-délégué ... n'avait pas rempli correctement ses missions, il n'en reste pas moins que la nomination d'un administrateur-délégué n'enlève rien à la responsabilité des autres membres du conseil d'administration ;

Considérant qu'il ressort encore des déclarations fiscales de l'année 1999 que le réclamant est en plus actionnaire de la société anonyme ... ; qu'il détient 25% du capital social ;

Considérant que le bulletin d'appel en garantie porte sur des montants d'impôts dus pour les années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 ;

qu'en tant que président du conseil d'administration, le réclamant était donc tenu à l'accomplissement des obligations légales en matière de l'établissement et de la publicité des comptes annuels de ces années dans le chef de la société anonyme ... ;

Considérant que le bulletin des avances a été notifié à la société anonyme ... en date du 10 novembre 2003, i.e. pendant une période où il assumait encore ses fonctions de président du conseil d'administration et d'administrateur ;

Considérant à titre superfétatoire qu'en ce qui concerne les montants en impôts dus établis par voie de taxation par le bureau d'imposition dans le chef de la société anonyme ... pour les années 2000, 2001, 2002 et 2003, il est de jurisprudence constante que le contribuable ne doit s'imputer qu'à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation d'office, lorsque c'est par suite de son propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (jugement tribunal administratif du 15 décembre 2003, no du rôle 16445) ;

qu'en ce qui concerne les montants en impôts dus pour l'année 1999, il y a lieu de relever que le résultat important réalisé suite à une vente immobilière de cette année aurait largement suffi à régler les impôts dus pour l'année d'imposition 1999 ;

Considérant qu'il ressort clairement des publications au Mémorial C que le réclamant a assumé une fonction dirigeante dans la société anonyme ... pendant les années 1994 à 2006 et de nouveau depuis le 24 avril 2009 ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le réclamant qui était président du conseil d'administration, administrateur et actionnaire, a commis une faute grave en ne respectant pas les dispositions légales des articles 70, 72 et 75 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales ;

que le réclamant a donc activement contribué à ne pas déclarer les revenus de la société anonyme ... ; que le caractère fautif de ses agissements est dès lors vérifié à suffisance ; (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 7 juin 2010 et enrôlée sous le numéro 26986, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à la réformation de la décision précitée du directeur du 14 avril 2010.

Par jugement du 26 mai 2011, le tribunal administratif, après avoir retenu que la décision directoriale citée ci-dessus ne permettrait pas de dégager les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier le choix de poursuivre Monsieur ... et d'engager sa responsabilité personnelle en raison d'un comportement fautif dans son chef plutôt que celle des autres membres du conseil d'administration, étant donné que pendant cette période, il était, d'après les pièces versées au dossier, déssaisi de la charge de s'occuper de la gestion journalière de la société, annula la décision en question dans le cadre du recours en réformation et renvoya le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

En exécution de ce jugement, le directeur prit le 30 août 2011 une nouvelle décision, référencée sous le numéro C 15607A, rejetant la réclamation introduite par Monsieur ... et motivée comme suit :

« Vu la requête introduite le 15 décembre 2009 par Me François Turk, au nom du sieur ..., demeurant à L-3390 ..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau Sociétés II en date du 15 octobre 2009 ;

Vu la décision directoriale du 14 avril 2010 ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 26 mai 2011, numéro 26986 du rôle, annulant la susvisée décision directoriale en ce qu'elle n'aurait pas dégagé les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier le choix de poursuivre le demandeur et d'engager sa responsabilité personnelle en raison d'un comportement fautif dans son chef plutôt que celle des autres membres du conseil d'administration tout en renvoyant au directeur pour prosécution de cause ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 119, 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi : qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bulletin attaqué a déclaré le réclamant codébiteur solidaire, pour le principal et les intérêts, de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 1999, 2000, 2001, 2002 et 2003, pour le principal et les intérêts, de l'impôt sur la fortune des années 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, ainsi que, pour le principal et les intérêts, des avances pour l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008 et 2009 au motif qu'il aurait en sa qualité de président du conseil d'administration et d'administrateur de la société anonyme ..., commis une faute en ne veillant pas à ce que les sommes qui ont été fixées à titre d'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune et dont la société était redevable soient payées, sur les fonds administrés, au receveur des Contributions ;

Considérant que le réclamant décline sa responsabilité en faisant valoir en substance que l'administrateur-délégué aurait été responsable de la gestion journalière des affaires de la société et que celui-ci n'aurait pas accompli correctement ses missions ;

que le réclamant n'aurait dès lors commis aucune faute grave ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues au §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il administre les impôts dont la société est redevable ;

que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en l'espèce, il y a donc lieu d'analyser si le réclamant, en tant que président du conseil d'administration et administrateur, a commis une faute grave ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal de la société anonyme ... que celle-ci n'a plus déposé des déclarations fiscales depuis l'année d'imposition 2000 ;

Considérant que la société anonyme ... n'ayant réservé aucune suite aux divers rappels l'invitant au dépôt des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2000 à 2006, notamment aux sommations d'astreintes et aux décisions liquidant les astreintes des années en cause, le bureau d'imposition avait établi les bases d'imposition par voie de taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que suivant les publications aux pages 18793 et 21032 au Mémorial C des années 1999 et 2001, le réclamant a été nommé président et administrateur du conseil d'administration lors des assemblées générales du 26 août 1994 et du 20 avril 2000 pour chaque fois une durée de six ans ;

que le sieur ... a été nommé administrateur-délégué lors de ces mêmes assemblées générales ;

Considérant qu'en vertu de l'article 12 des statuts de constitution de la société anonyme ..., les mandats des administrateurs et commissaires ne peuvent, sauf réélection, excéder une durée de six années ;

que les mandats prennent fin immédiatement après l'assemblée générale ordinaire de l'année de leur expiration ;

que les mandats conférés lors de l'assemblée générale devraient donc prendre fin après l'assemblée générale ordinaire de l'année 2006 ;

Considérant toutefois qu'aucune assemblée générale ordinaire ne s'est tenue après le 20 avril 2000 ;

que par décision d'une assemblée générale extraordinaire qui s'est tenue en date du 24 avril 2009, le réclamant a de nouveau été nommé administrateur jusque l'assemblée générale de la société statuant sur les comptes annuels de l'année 2013 ;

Considérant qu'en vertu de l'article 70 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, il doit être tenu, chaque année, au moins une assemblée générale dans la commune, au jour et heure indiqués par les statuts ;

que le même article prévoit encore que l'assemblée doit être tenue dans les six mois de la clôture de l'exercice ;

Considérant que suivant les articles 27 et 30 des statuts de constitution de la société anonyme ..., les convocations aux assemblées générales sont faites d'après les dispositions de la loi et les assemblées générales sont en principe présidées par le président du conseil d'administration, i.e. le réclamant ;

que suivant l'article 32 des statuts, les procès-verbaux des assemblées sont signés par le président de l'assemblée et par les actionnaires qui le demandent ;

Considérant encore qu'en vertu de l'article 72 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, le conseil d'administration doit dresser un inventaire contenant l'indication des valeurs mobilières et immobilières et de toutes les dettes actives et passives de la société et il établit les comptes annuels, dans lesquels les amortissements nécessaires doivent être faits ;

Considérant en plus qu'en vertu des articles 75 et 132 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, les comptes annuels doivent, dans le mois après leur approbation, être publiés et déposés au registre de commerce et des sociétés ;

Considérant qu'aux termes de l'article 163 de la même loi, les gérants ou les administrateurs qui n'ont pas soumis à l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice les comptes annuels, les comptes consolidés, le rapport de gestion et l'attestation de la personne chargée du contrôle, ainsi que les gérants ou les administrateurs qui n'ont pas fait publier ces documents et ce en infraction aux prescriptions respectives des articles 75, 132, 197 et 341 de la présente loi et l'article 79 de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels de l'entreprise, sont punis d'une amende de « 500 euros à 25.000 euros » ;

Considérant que le réclamant renvoie aux comptes annuels établis entretemps pour les années 2000 à 2008 ;

que les comptes annuels des années 2000 à 2007 n'ont été déposés au registre de commerce et des sociétés qu'en date du 24 février 2010 et du 8 mars 2010 ;

Considérant que même si l'administrateur-délégué ... n'avait pas rempli correctement ses missions, il n'en reste pas moins que la nomination d'un administrateur-délégué n'enlève rien à la responsabilité des autres membres du conseil d'administration ;

Considérant qu'il ressort encore des déclarations fiscales de l'année 1999 que le réclamant est en plus actionnaire de la société anonyme ...; qu'il détient 25% du capital social ;

Considérant que le bulletin d'appel en garantie porte sur des montants d'impôts dus pour les années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 ;

qu'en tant que président du conseil d'administration, le réclamant était donc tenu à l'accomplissement des obligations légales en matière de l'établissement et de la publicité des comptes annuels de ces années dans le chef de la société anonyme ... ;

Considérant que le bulletin des avances a été notifié à la société anonyme ... en date du 10 novembre 2003, i.e. pendant une période où il assumait encore ses fonctions de président du conseil d'administration et d'administrateur ;

Considérant à titre superfétatoire qu'en ce qui concerne les montants en impôts dus établis par voie de taxation par le bureau d'imposition dans le chef de la société anonyme ... pour les années 2000, 2001, 2002 et 2003, il est de jurisprudence constante que le contribuable ne doit s'imputer qu'à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation d'office, lorsque c'est par suite de son propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (jugement tribunal administratif du 15 décembre 2003, no du rôle 16445) ;

qu'en ce qui concerne les montants en impôts dus pour l'année 1999, il y a lieu de relever que le résultat important réalisé suite à une vente immobilière de cette année aurait largement suffi à régler les impôts dus pour l'année d'imposition 1999 ;

Considérant qu'il ressort clairement des publications au Mémorial C que le réclamant a assumé une fonction dirigeante dans la société anonyme ... pendant les années 1994 à 2006 et de nouveau depuis le 24 avril 2009 ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le réclamant qui était président du conseil d'administration, administrateur et actionnaire, a commis une faute grave en ne respectant pas les dispositions légales des articles 70, 72 et 75 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales ;

que le réclamant a donc activement contribué à ne pas déclarer les revenus de la société anonyme ... ;

Considérant qu'il ressort tant du bulletin d'appel en garantie émis par le bureau d'imposition que du dossier fiscal que le réclamant, ensemble avec ses deux fils ... et ..., a repris la direction de la société anonyme ... suite à la révocation de l'ancien administrateur-délégué ... par une assemblée générale extraordinaire des actionnaires tenue en date du 24 avril 2009 ;

que le réclamant occupe de nouveau la fonction d'administrateur jusqu'à l'assemblée générale statuant sur les comptes annuels de l'année 2013 ;

Considérant qu'il n'est dès lors pas litigieux que le réclamant avait assumé des fonctions de dirigeant dans le chef de la société anonyme ... aussi bien au cours de la période où ladite société n'a manifestement pas répondu à ses obligations fiscales de la déclaration des revenus et du paiement des impôts résultant de l'imposition des revenus (évalués) qu'à ce jour où il continue à gérer les affaires de la société ... ;

qu'aucun autre membre du conseil d'administration assume ou a assumé une fonction d'administrateur depuis 1999 à ce jour ;

Considérant qu'en l'occurrence, le comportement fautif du réclamant réside encore dans le fait que l'inexécution des obligations du réclamant empêche le receveur de l'Administration des contributions directes de percevoir les impôts visés par le bulletin d'appel en garantie du 15 octobre 2009 ;

Considérant ainsi qu'en l'occurrence, le conseil d'administration en fonction de la société anonyme ..., i.e. le conseil d'administration où le réclamant assume une fonction d'administrateur, a introduit en date du 19 janvier 2010 une opposition à contrainte devant le Tribunal d'Arrondissement de et à Luxembourg siégeant en matière civile ;

que cette opposition à contrainte concerne une contrainte décernée en date du 21 mars 2007 par le receveur de l'Administration des contributions directes à la société anonyme ... ;

que le moyen du réclamant qu'il ne pourrait pas être responsable des impôts dus pour les années 2006 à 2009 en raison de son mandat qui aurait atteint son terme en date du 19 avril 2006, n'est dès lors pas concluant ;

Considérant par conséquent que c'est donc à bon droit que le bureau d'imposition a pris le choix de poursuivre le réclamant et d'engager sa responsabilité personnelle à l'exclusion de celle des autres membres du conseil d'administration ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le caractère fautif de ses agissements est dès lors vérifié à suffisance ; (...) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 21 octobre 2011, Monsieur ... a fait introduire un recours en réformation, tendant, aux termes de son dispositif, dans ce cadre principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation de la décision précitée du directeur du 30 août 2011.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à l'encontre de la décision directoriale par le représentant du contribuable concerné, à savoir la société anonyme ..., en sa propre qualité de sujet d'un bulletin d'appel en garantie.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, Monsieur ... relate d'abord les faits et rétroactes à la base de la décision déférée dont il résulterait qu'il serait particulièrement inique que la sa propre responsabilité soit mise en cause et non pas celle de son frère

C'est ainsi qu'il expose en substance être lui-même ainsi que son frère tous deux associés respectivement actionnaires dans deux sociétés, à savoir la société à responsabilité limitée et la société anonyme, mais que seul Monsieur aurait occupé des fonctions de gestion dans ces deux sociétés, à savoir qu'il aurait été gérant de et administrateur-délégué de

Il affirme encore que la société, dont il aurait été le président du conseil d'administration depuis 1994 aurait toujours rempli ses obligations légales jusqu'à l'année 2000, tout en soulignant que son frère, Monsieur aurait été l'administrateur délégué de et aurait eu à ce titre pour mission la gestion journalière des affaires de la société, et était partant, conformément au paragraphe 103 AO, personnellement tenu à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, de sorte qu'il aurait été obligé de s'acquitter au nom de la société des dettes fiscales de la société et de les verser au Trésor Public.

Le demandeur expose ensuite que lui-même à l'instar de tous les autres membres de la famille, aurait fait aveuglement confiance à Monsieur alors que celui-ci aurait dans le passé toujours acquitté seul et correctement cette tâche, mais Monsieur aurait cessé sa gestion en bon père de famille en janvier 1999, sans préjudice quant à la date exacte, quand la société avait vendu l'immeuble du ... à ..., la société devant être liquidée dans les prochaines années comme elle n'avait plus d'activité depuis la vente des cinémas. Comme cette société n'aurait plus eu d'activité, Monsieur ... estime qu'il aurait pu légitimement penser que la tenue de la comptabilité et le dépôt des bilans auraient été des pures formalités qui allaient être effectuées par son frère, Monsieur, qui en aurait eu la charge depuis de nombreuses années. Aussi, sa surprise aurait été grande lorsqu'il s'était vu délivrer en août 2008 par l'administration des Contributions directes un redressement de son bulletin des impôts sur le revenu de 2005 au motif d'une distribution cachée de dividendes provenant de la société ... s. à r.l.. Monsieur ... réclama alors contre ce redressement et le gérant unique de ..., Monsieur produisit en date du 4 septembre 2008 une attestation qu'aucune distribution de bénéfices n'aurait été décidée par les associés de la société ... s. à r.l..

Le demandeur affirme avoir alors tenté en vain de joindre son frère, tandis que l'administration des Contributions Directes lui adressa un dernier avertissement avant poursuites judiciaires l'invitant à payer sans retard un montant de 81.370 euros à titre d'impôt sur cette prétendue distribution de bénéfice cachée de la part de la société ... s. à r.l. portant sur un montant brut de 398.894,71 euros.

Ayant alors contacté la fiduciaire en charge des deux sociétés, il aurait dû constater avec stupeur que les deux sociétés n'avaient plus déposé de bilans depuis les années 2000 et ce pour la

raison que son frère ... aurait voulu masquer le fait qu'il prélevait personnellement et à l'insu des autres administrateurs des sommes importantes d'argent sur les comptes de ces sociétés.

Malgré une mise en demeure adressée aussitôt à son frère de régulariser la situation des deux sociétés tant au niveau comptable que fiscal, Monsieur ... n'aurait pas réagi, de sorte que le demandeur décida de prendre les choses en main, alors qu'il aurait pourtant été, selon ses propres termes « *dans l'ignorance la plus totale de ce qui se passait au sein de la société, où, il est vrai il était actionnaire et simple administrateur (...) mais dont la gestion incombait de longue date à son frère, et qui effectuait cette tâche à la satisfaction de tout le monde jusqu'en 1999* ». Il aurait découvert à cette occasion que son frère aurait effectué des détournements très importants de fonds au détriment des deux sociétés et de, de sorte qu'il aurait immédiatement convoqué pour le 24 avril 2009 une assemblée générale extraordinaire de la société afin de révoquer son frère et de l'empêcher notamment d'avoir encore procuration sur les comptes de ces 2 sociétés et de soutirer les fonds.

Il affirme encore que depuis lors, le nouveau conseil d'administration, dont lui-même, essaierait de redresser la situation en établissant d'une part les comptes annuels de 2000 à 2009 et en recherchant des solutions quant au paiement des dettes de la société et notamment en faisant évaluer certains biens appartenant de manière indivise à sa mère en vue de les vendre, et en pratiquant des saisies-arrêts sur le comptes de son frère, et ce alors que de son côté, Monsieur ... n'aurait donné aucune explication ni quant aux retraits effectués par lui ni quant aux raisons pour lesquelles il avait laissé les deux sociétés aller à la débauche, aboutissant à des taxations d'office auxquelles il n'aurait pas été fait opposition et à des majorations énormes du chef des intérêts de retard.

Il estime dès lors qu'il serait inique de « récompenser » ses efforts par l'émission d'un bulletin de garantie, alors que depuis qu'il aurait connaissance des agissements de son frère il aurait fait tout pour que la société puisse rentrer des fonds permettant de payer la dette fiscale.

Monsieur ... critique dès lors la décision déferée pour avoir retenu qu'il aurait été président du conseil d'administration, administrateur et actionnaire et aurait en cette qualité commis une faute grave en ne respectant pas les dispositions légales des articles 70, 72, 75 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, alors pourtant que concernant les années 2006 à 2009, il n'aurait même plus été administrateur puisque son mandat d'administrateur aurait atteint son terme le 19 avril 2006, de sorte que sa responsabilité personnelle en raison d'un éventuel comportement fautif dans son chef ne pourrait pas être retenue pendant cette période.

Il conteste encore avoir activement contribué à ne pas déclarer les revenus de la société ; dans ce contexte, il rappelle que le tribunal administratif, par son jugement précité du 26 mai 2011, avait annulé la précédente décision directoriale parce que celle-ci n'aurait pas permis de dégager les raisons susceptibles, en réalité comme en équité, de justifier le choix de poursuivre le demandeur et d'engager sa responsabilité personnelle en raison d'un comportement fautif dans son chef plutôt que celle des autres membres du conseil d'administration ; or, il estime que l'actuelle décision, telle que déferée, ne contiendrait aucun élément nouveau permettant de dégager ces raisons, la nouvelle décision ne reprenant, à ses yeux, que les motivations de la

décision sur réclamation du 14 avril 2010 qui avait été annulée, en y ajoutant que quelques précisions.

Par ailleurs, même à supposer que son comportement puisse être qualifié de manquement fautif, intentionnel, voire de négligence grave, ce qu'il conteste, le demandeur affirme qu'un tel manquement serait sans lien causal avec le préjudice allégué, alors que le fait de ne pas déposer les comptes annuels ne serait pas la cause du non-paiement des impôts.

Il relève encore que la société reconnaîtrait l'existence de sa dette fiscale à son égard et rassemblerait actuellement via certains de ses actionnaires les fonds pour pouvoir payer les impôts dus ; par ailleurs, la société ne serait pas en faillite et disposerait de créances et de possibilités suffisantes pour payer sa dette fiscale, sauf que le paiement n'aurait pas pu se faire, faute d'avoir disposé des liquidités en raison des détournements commis par Monsieur Dès lors, la société ... existant toujours et étant solvable, l'administration des Contributions directes n'aurait subi aucun préjudice. A cet égard, Monsieur ... estime que la partie étatique resterait en défaut de prouver l'existence d'un dommage certain dans son chef, étant donné que le fait de ne pas déposer les comptes annuels ne serait pas la cause du non-paiement des impôts. En effet, il relève que le non-établissement des comptes annuels n'aurait pas évité l'imposition puisque l'administration des Contributions directes aurait procédé à des impositions d'office.

Il souligne par ailleurs que Monsieur disposerait des fonds nécessaires pour rembourser la dette fiscale, de sorte qu'il serait étonnant que lui-même, qui ne disposerait que d'un revenu modeste par rapport à la dette fiscale de la société restant à apurer, et partant pas des fonds nécessaires pour rembourser la dette fiscale, ait été appelé en garantie, le demandeur mettant plus particulièrement en exergue que si l'administration des Contributions Directes exécutait l'appel en garantie contre lui, il devrait vendre sa maison d'habitation et s'endetter personnellement pour des agissements qui ne lui seraient pas imputables.

Le demandeur relève ensuite que l'exigence que le représentant doive veiller à l'exécution exhaustive des obligations fiscales apparaîtrait comme excessivement rigoureuse par rapport à ce qui serait normalement accepté, surtout en présence d'un administrateur délégué qui aurait toujours exercé de manière effective son mandat social. Dans ce contexte, il estime que les manquements qui lui seraient reprochés relèveraient du domaine de la compétence de son frère qui aurait dû s'occuper de la gestion journalière de la société et qui aurait eu pouvoir de signature individuel pour engager la société Le demandeur souligne à cet égard que son frère aurait été en charge, à l'exclusion de toute autre personne, des divers formulaires et documents à destination du bureau d'imposition, tandis que lui-même, « *en sa qualité de simple administrateur et non professionnel* » n'aurait pu réaliser de tels actes. Par ailleurs, s'emparant de l'article 1994 du Code civil et la jurisprudence y relative, il affirme que les administrateurs ne seraient pas responsables des fautes commises par un gérant auquel ils auraient délégué la gestion journalière de la société, les administrateurs ne répondant en effet que de la désignation d'un mandataire manifestement incompétent.

Le demandeur se prévaut ensuite de l'article 59 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales pour soutenir que dès la découverte des irrégularités commises par son frère, il aurait aussitôt convoqué lui-même une assemblée générale

extraordinaire afin de dénoncer les infractions faites par l'administrateur-délégué, tandis que depuis ce jour il n'aurait cessé, et ce à ses propres frais, de rétablir la situation de la société. Enfin, en ce qui concerne l'aspect du droit fiscal, il maintient que le délégué à la gestion journalière d'une société serait personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de sa fonction, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société.

Par conséquent, même si on pouvait lui reprocher une certaine négligence, elle se trouverait cependant amoindrie par les éléments énoncés ci-dessus, à savoir que les manquements lui reprochés relèveraient des compétences de l'administrateur-délégué, frère et à l'époque personne de confiance, et que la société ...n'exercerait plus d'activités depuis la vente du cinéma. Il serait dès lors faux de soutenir qu'il aurait commis une faute grave qui serait à l'origine des fautes commises par l'administrateur-délégué, le demandeur réitérant ses explications selon lesquelles il aurait ignoré tout des manigances de son frère.

En conclusion, il estime que la décision déférée méconnaîtrait les conditions pour pouvoir engager la responsabilité personnelle du dirigeant d'une société au sens du paragraphe 109 AO et que le directeur ne se serait pas livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder une mise en œuvre de cette responsabilité.

La partie étatique, de son côté, argumente qu'il résulterait clairement de la décision directoriale entreprise que le directeur, à l'instar du bureau d'imposition compétent, aurait motivé à suffisance de droit son choix d'engager la responsabilité de Monsieur ... plutôt que celle des autres administrateurs, voire celle de l'administrateur-délégué.

Elle conteste encore que la présence d'un administrateur-délégué puisse exonérer les autres administrateurs de leur responsabilité : à cet égard, le délégué du gouvernement met en exergue qu'en application du paragraphe 118 AO, la poursuite du tiers responsable par le bureau d'imposition serait libre et discrétionnaire, mais exigerait de ce fait une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient sa décision en raison et en équité, ce qui impliquerait l'existence d'une motivation quant au principe même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité. Or, dans la décision déférée, le directeur aurait développé en détail et à suffisance de droit les motifs qui l'auraient amené à engager la responsabilité du demandeur.

La partie étatique développe ensuite les raisons selon lesquelles, à son avis, la responsabilité de Monsieur ... serait engagée, et ce tant du point de vue du droit des sociétés que du point de vue du droit fiscal.

A ce sujet, elle expose que selon le droit des sociétés, l'article 59, alinéa 2 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales édicterait une présomption simple à l'égard des membres du conseil d'administration, qui seraient solidairement responsables envers la société et les tiers, de tous dommages-intérêts résultant d'infractions à la loi précitée du 10 août 1915. Or, à cet égard, elle relève que le demandeur en sa qualité de président du conseil d'administration de la société aurait violé les articles 70, 72, 75, 132 et

163 de la loi précitée du 10 août 1915 dans la mesure où il n'aurait ni convoqué des assemblées générales des associés, ni dressé d'inventaire relatif à la valeur mobilière et immobilière des dettes actives et passives de la société, ni encore publié ou déposé les comptes annuels dans les délais. Le représentant étatique estime en dernier lieu que la nomination d'un administrateur-délégué, selon le droit des sociétés, n'enlèverait rien à la responsabilité des autres membres du conseil d'administration.

En ce qui concerne le droit fiscal, le délégué du gouvernement expose en substance que le paragraphe 109 AO prévoirait un régime spécifique de responsabilité des représentants d'une société qui ne dérogerait pas au droit commun mais qui s'y ajouterait en le renforçant. Il estime que les conditions prévues au paragraphe 109 AO pour voir mettre en cause la responsabilité de Monsieur ... seraient remplies en l'espèce, dans la mesure où ce dernier aurait ignoré et toléré les agissements de l'administrateur-délégué, ce qui aurait provoqué un dommage consistant en une insuffisance de l'impôt payé par rapport à l'impôt légalement dû, dommage qui ne résulterait pas seulement du fait que l'impôt dû par le représenté n'aurait pas été payé à l'échéance, comme généralement admis, mais l'insuffisance pourrait également avoir pour cause un acte volontaire du représentant en cause (dissimulation de faits pertinents, déclaration de faits inexacts, absence de déclaration).

Or, en l'espèce, Monsieur ... en sa qualité d'administrateur et de président du conseil d'administration de la société ..., aurait ignoré et toléré les agissement de l'administrateur-délégué ... qu'il n'aurait jamais dénoncé et serait, par le fait de ce comportement gravement fautif, responsable du dommage en résultant envers des tiers, à savoir l'administration des Contributions directes ; d'un autre côté, la partie étatique relève que le demandeur n'avancerait aucune justification susceptible d'expliquer son comportement, ou de relativiser son caractère fautif, à l'exception de celle consistant à prétendre qu'il aurait fait une confiance aveugle à son frère. Il en conclut que Monsieur ... ne se serait pas comporté en administrateur et président du conseil d'administration normalement prudent et diligent, et n'aurait pas veillé à l'accomplissement des obligations qui incombent à la personne représentée au sens du paragraphe 103 AO, de sorte que ce serait à juste titre que dans sa décision déférée, le directeur a retenu que le demandeur aurait commis une faute grave en matière des obligations fiscales à respecter par la société ..., et que ce serait cette faute qui aurait entraîné l'insuffisance de l'impôt payé par rapport à l'impôt légalement dû par la société au titre des années 1999 à 2009.

Suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant, il appartient d'abord au tribunal de vérifier la légalité extrinsèque de l'acte lui déféré, avant de se livrer, par le biais de l'examen de la légalité des motifs, au contrôle de la légalité intrinsèque.

Si en l'espèce le demandeur critique la légalité externe de la décision directoriale déférée, en soutenant, comme relevé ci-dessus, qu'aucun élément nouveau permettant de dégager les raisons susceptibles, en réalité comme en équité, de justifier le choix de poursuivre le demandeur et d'engager sa responsabilité personnelle en raison d'un comportement fautif dans son chef plutôt que celle des autres membres du conseil d'administration, ne ressortirait de la nouvelle décision sur réclamation du 30 août 2011, le tribunal, pour sa part, constate que contrairement à l'affirmation du demandeur, la décision directoriale du 30 août 2011, telle que citée *in extenso* ci-avant, mentionne de manière circonstanciée des éléments de fait et de droit justifiant aux yeux

du directeur que Monsieur ... soit déclaré codébiteur solidaire de la dette fiscale de la société - la question du bien-fondé de ces motifs relevant de l'examen au fond du recours - le directeur ayant en substance retenu que le demandeur, en sa qualité de président du conseil d'administration et d'administrateur de la société aurait commis une faute en ne veillant pas à ce que les sommes fixées à titre d'impôt et dont la société était redevable soient payées, le directeur ayant encore reproché au demandeur de ne pas avoir veillé à l'accomplissement des obligations légales en matière d'établissement et de publicité des comptes annuels de ces années dans le chef de la société, de sorte à ne pas avoir respecté les dispositions légales des articles 70, 72 et 75 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, pour en conclure que Monsieur ... aurait par conséquent activement contribué à ne pas déclarer les revenus de la société en question.

Force est ensuite de constater que le directeur a tout particulièrement mis en exergue, de sorte à justifier spécifiquement l'appel en garantie du demandeur, que celui-ci n'aurait non seulement pas veillé au paiement des impôts résultant de l'imposition des revenus à ce jour alors qu'il continuerait à gérer les affaires de la société en question, mais qu'il aurait encore, en sa qualité d'administrateur actuel de ladite société, empêché le receveur de l'administration des Contributions directes de percevoir les impôts visés par le bulletin d'appel en garantie du 15 octobre 2009 en introduisant en date du 19 janvier 2010 une opposition à contrainte devant le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg siégeant en matière civile et qu'aucun autre membre du conseil d'administration assumerait ou aurait assumé une fonction d'administrateur depuis 1999 à ce jour.

Enfin, le tribunal relève encore que les motifs ayant présidé à l'appel en garantie du demandeur sont encore précisés dans le bulletin d'appel en garantie même, lequel détaille, en plus des différents manquements aux obligations légales, le fait que le demandeur, outre d'avoir été administrateur de la société à la date de ces manquements, serait actuellement encore, respectivement à nouveau le représentant légal de la société, et aurait à ce titre empêché la perception des impôts redûs, étant souligné que ces motifs, figurant dans le bulletin d'appel en garantie, participent à la motivation de la décision du directeur du 30 août 2011, dans la mesure où ce dernier, à travers sa décision, a expressément confirmé le bulletin d'appel en garantie.

A ce titre, le tribunal ne saurait déceler de motivation insuffisante, étant souligné que l'analyse du tribunal ne s'opère pas en l'espèce par rapport à une décision directoriale antérieure et à un jugement subséquent - le tribunal n'étant en l'espèce pas appelé à connaître des suites réservées par l'administration à un précédent jugement en application de l'article 84 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif - mais dans le strict cadre de la décision, autonome, lui déférée actuellement.

Le moyen du demandeur, basé sur une motivation inadéquate, est dès lors à rejeter.

Quant au fond, aux termes du paragraphe 103 AO « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie*

erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen ».

Dès lors, le représentant d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il n'en demeure cependant pas moins que le dirigeant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement de ces impôts que dans les conditions plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütungen zu unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7, alinéa (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz (StAnpG)* », disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux¹. En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben*

¹ Trib. adm. 14 juin 2010 n° 26277, confirmé par arrêt du 6 janvier 2011, n° 27126C, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 293.

(Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles, en raison et en équité, de fonder sa décision.

En l'espèce, le demandeur entend s'exonérer de toute responsabilité éventuelle en excipant du fait qu'il n'aurait été qu'administrateur non professionnel de la société, alors que son frère en aurait été l'administrateur-délégué, chargé, à l'exclusion de toute autre personne, de veiller au respect des obligations dont la violation lui est actuellement reprochée.

Le tribunal retient de prime abord que les manquements reprochés à Monsieur ... sont d'une double nature, à savoir, d'une part, des manquements lui reprochés soit directement, soit indirectement, à savoir le fait de ne pas avoir veillé au respect des obligations sociétales (convocation et tenue des assemblées générales, établissement d'un inventaire relatif à la valeur mobilière et immobilière des dettes actives et passives de la société, établissement et publication des bilans et comptes annuels) et des obligations fiscales (tenue d'une comptabilité régulière, dépôt des déclarations fiscales et paiement des dettes fiscales de la société au Trésor Public) - manquements par rapport auxquels l'incidence de l'existence d'un administrateur-délégué sera examinée ci-après - et d'autre part, des manquements indéniablement personnels au demandeur, à savoir le fait que celui-ci ait ignoré et toléré les agissements de l'administrateur-délégué, la matérialité de ces différents manquements n'étant en l'espèce pas contestée, le demandeur contestant seulement sa responsabilité par rapport à ces manquements.

Il convient de prime abord de souligner que les pouvoirs et devoirs attribués expressément par la loi au conseil d'administration, tel que l'établissement des comptes annuels, la convocation aux assemblées générales, la rédaction de rapports spéciaux, ne peuvent faire l'objet d'aucune délégation², seuls les actes « *qui en raison tant de leur peu d'importance que de la nécessité d'une prompt solution ne justifient pas l'intervention du conseil d'administration lui-même*³ » pouvant faire l'objet d'une telle délégation.

Il convient ensuite de relever qu'en tout état de cause, les membres du conseil d'administration n'échappent pas à leurs responsabilités parce qu'ils délèguent en tout ou en partie, celles-ci à d'autres ; ils doivent au contraire assumer une surveillance constante de ceux à qui ils donnent pareille délégation⁴.

Cette conclusion n'est pas énervée par la référence faite par le demandeur à l'article 1994 du code civil et à des jurisprudences y relatives, ladite référence et la citation corrélatrice étant tronquées et sorties de leur contexte. En effet, le texte cité par le demandeur a trait exclusivement aux sociétés coopératives, les auteurs prenant soin d'y expliquer que comme le droit des sociétés [belge] relatif aux sociétés coopératives ne prévoit pas de dispositions similaires aux règles applicables aux administrateurs de sociétés anonymes, le droit commun du mandat serait

² O. Ralet, Responsabilités des dirigeants de sociétés, Larcier, 1996, p.59.

³ Cass. b., 17 septembre 1968, Pas.b., 1969, p.61

⁴ Mons, 20 mai 1985, R.P.S., 1985, p.290.

applicable en matière de sociétés coopératives, les mêmes auteurs insistant par ailleurs sur le fait que nonobstant l'existence dans une société coopérative d'un délégué à la gestion journalière, « les administrateurs devraient aussi répondre d'un défaut de surveillance du délégué à la gestion journalière »⁵.

Le tribunal relève ensuite qu'en l'espèce, si, conformément à l'article 19 des statuts coordonnés de la société, « le conseil d'administration peut, avec l'autorisation préalable de l'assemblée générale, déléguer la gestion de la société à un ou plusieurs administrateurs-délégués, chargés également de l'exécution des décisions du conseil », il ne résulte pas en l'état actuel du dossier qu'une telle délégation ait effectivement et régulièrement eu lieu en conformité avec les prescriptions formelles de l'article 9 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales. En effet, si, sur question expresse du tribunal, le litismandataire du demandeur a attiré l'attention du tribunal sur des extraits de procès-verbaux de l'assemblée générale ordinaire de la société dont il résulterait que Monsieur ... aurait été nommé administrateur-délégué, force est de constater, d'une part, que la délégation du conseil d'administration - précisant notamment les pouvoirs, respectivement la compétence, conférés au délégué - n'a été ni produite en cause, ni apparemment publiée, et d'autre part, que par ces délibérations lesdites assemblées générales n'ont pas autorisé le conseil d'administration à déléguer la gestion de la société à Monsieur ..., mais qu'elles ont, de manière générale, élu les différents administrateurs et commissaires aux comptes de la société, sans que la question de la délégation n'ait été l'objet spécifique de cette délibération.

Le tribunal retient dès lors en guise de première conclusion, que, d'une part, l'éventuelle délégation conférée à Monsieur ... n'était en tout état de cause pas de nature à exonérer les administrateurs de leur responsabilité personnelle relative au respect des obligations légales et statutaires, de sorte que leur responsabilité solidaire est engagée conformément à l'article 59, alinéa 2, de la loi modifiée du 10 août 1915 précitée, et, d'autre part, que l'éventuelle délégation conférée à Monsieur ... n'est pas opposable aux tiers - dont le fisc - pour ne pas avoir respecté, en l'état actuel du dossier, les formalités prescrites par l'article 9 de la loi modifiée du 10 août 1915 précitée.

Il convient par ailleurs de relever que les manquements ainsi retenus à charge des administrateurs en général et de Monsieur ... en particulier ne relèvent pas de simples fautes de gestion, mais de violations des obligations découlant de la législation sur les sociétés commerciales et des statuts de la société, de sorte à devoir être considérées comme constituant des fautes caractérisées.

En ce qui concerne le fait que le demandeur ait, en sa qualité d'administrateur, d'actionnaire et de président du conseil d'administration, omis d'exercer un quelconque contrôle sur le fonctionnement et la gestion journalière de la société en général et des activités de l'administrateur-délégué en particulier, force est de constater qu'il est constant en cause que Monsieur ... n'avance dans le cadre du présent recours aucune explication susceptible d'expliquer son comportement, si ce n'est de mettre en exergue le fait qu'il ne serait pas un administrateur « professionnel », que son titre de président du conseil d'administration n'aurait

⁵ J. Van Ryn et P. Van Ommeslaghe, Examen de la jurisprudence - les sociétés commerciales, R.C.J.B., 1973, p.532.

été qu'honorifique et qu'il aurait eu, à l'instar des autres membres du conseil d'administration et de sa famille, une confiance aveugle en son frère.

Il convient toutefois de rappeler, comme retenu ci-dessus, que les administrateurs sont en tout état de cause responsables d'un défaut de surveillance du délégué à la gestion journalière⁶. Par ailleurs, il est admis que les administrateurs sont nommés parce que l'on attend d'eux la compétence nécessaire pour l'accomplissement de leurs fonctions, de sorte qu'actifs et non-actifs répondent de leurs actes de la même façon. Ni une éventuelle incompétence technique, ni le motif philanthropique pour lequel il aurait accepté sa mission, ni d'éventuelles absences au sein du conseil ne pourraient limiter la responsabilité d'un administrateur⁷, le fait de ne pas exercer ses fonctions dans la société étant en soi une faute de gestion⁸. En effet, la faute n'implique pas de la part de l'administrateur un agissement actif. La responsabilité de l'administrateur peut être engagée par son attitude passive, sa négligence, son incurie⁹; aussi, le comportement du demandeur, consistant en une légèreté ou une insouciance impardonnable doit être considéré comme faute grave, à savoir une faute qu'un dirigeant raisonnablement diligent et prudent n'aurait pas commise et qui heurte les normes essentielles de la vie en société, ou du moins les normes importantes¹⁰.

Dès lors, le fait de ne pas avoir surveillé la gestion prétendument déléguée à Monsieur ... est de nature à engager la responsabilité des administrateurs de la société ..., dont celle de Monsieur ..., solidairement co-responsable.

Le tribunal relève encore que si le demandeur entend s'exonérer, du moins en partie, de sa responsabilité par le fait qu'il n'a été administrateur et président du conseil d'administration que jusqu'en 2006, date à laquelle ses mandats ont expiré, cette circonstance constitue au contraire un manquement supplémentaire dans le chef du demandeur. En effet, celui-ci devait nécessairement avoir conscience, en sa double qualité d'administrateur et d'actionnaire, que la société allait se retrouver sans conseil d'administration, et partant sans dirigeant, de sorte qu'elle ne saurait plus respecter les obligations légales (comptables, sociétaires et fiscales) lui incombant, du fait de l'expiration des mandats des divers administrateurs en 2006 et de l'absence de convocation de toute assemblée générale devant élire de nouveaux administrateurs, respectivement reconduire les administrateurs sortant. Or, nonobstant cette évidence, le demandeur ne s'est pas autrement préoccupé du sort de la société, la laissant *de facto* sans dirigeant jusqu'en 2009, et ce en violation flagrante de ses obligations d'administrateur sortant,

⁶ Voir notamment P. Berna, Le statut des administrateurs de sociétés anonymes, Bulletin du Cercle François Laurent, 1987, II, p.36.

⁷ D. Matray, Observations sur la responsabilité dans la constitution et la gestion des sociétés, notes n° 211, 212 et 213, dans : Chroniques de droit à l'usage du Palais, Tome VII, Le droit des sociétés, 1989.

⁸ Ibidem, note n° 214.

⁹ P.Thielen et J. Delvaux, La responsabilité civile des administrateurs de sociétés anonymes en droit luxembourgeois - situation actuelle et tendance future, Bulletin Droit et banque, 4/1948, p.6, et N. Schaeffer, Réflexions sur la responsabilité des administrateurs et dirigeants de sociétés commerciales de capitaux, Bulletin de la Conférence St Yves, n° 77, novembre 1990, p.18

¹⁰ D. Matray, op.cit, notes n° 67, 68, 69 et 70.

tenu de continuer provisoirement à s'occuper de la gestion de la société jusqu'à ce que l'assemblée générale ait pu pourvoir à son remplacement¹¹.

Si, comme retenu ci-avant, d'après les termes mêmes du paragraphe 109 AO, il ne suffit pas d'un simple manquement pour engager la responsabilité du représentant, alors que ce manquement doit être fautif, le comportement de Monsieur ... en sa qualité d'administrateur, président du conseil d'administration et actionnaire de la société ..., relevant de la faute caractérisée, respectivement de la faute grave, doit être considéré comme fautif au sens du paragraphe 109 AO, la négligence flagrante et inexcusable affichée par le demandeur tant en ce qui concerne le respect des obligations légales et statutaires des administrateurs qu'en ce qui concerne son devoir de surveillance du prétendu administrateur-délégué constituant en effet une « *schuldhafte Verletzung* ».

Il est encore constant en cause que le montant réclamé par le bulletin d'appel en garantie de 2.968.162,66 euros n'a pas été réglé par le contribuable ; dans ce contexte, le recours contre le tiers responsable n'exige ni que le débiteur de l'impôt soit insolvable, ni que le recouvrement forcé contre le débiteur de l'impôt ait été infructueux¹², le défaut de l'administration des Contributions directes de procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable n'exonérant en tout état de cause pas le tiers responsable¹³.

La solvabilité de ..., telle qu'alléguée par le demandeur, n'est dès lors pas pertinente. Il en est de même de l'affirmation du demandeur que le non-établissement des comptes annuels n'aurait pas empêché l'imposition de la société alors que l'administration des Contributions directes a procédé à des impositions d'office, la taxation effectuée par l'administration n'étant en effet pas de nature à énerver le constat d'un dommage dans le chef du fisc, résultant précisément du fait que la taxation établie n'a pas pu être exécutée et les impôts afférents recouvrés.

Par ailleurs, le tribunal constate encore, de concert avec le délégué du gouvernement, que si le demandeur fait actuellement plaider que la société ... reconnaîtrait l'existence de la dette fiscale à son égard et rassemblerait actuellement via certains de ses actionnaires les fonds pour pouvoir payer les impôts dus, et que le non-paiement de la dette fiscale aurait pour unique cause l'absence de liquidités due aux détournements commis par Monsieur ..., les faits du dossier démentent cette affirmation, puisque la société ... a introduit en date du 19 janvier 2010 une opposition à contrainte devant le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg siégeant en matière civile à l'encontre d'une contrainte décernée en date du 21 mars 2007 par le receveur de l'administration des Contributions directes à la société ..., c'est-à-dire que cette opposition a été introduite à une date où le demandeur a, conformément à ses propres dires, personnellement repris la société en mains en assumant à nouveau - cette fois à l'exclusion de son frère ou de tout autre administrateur-délégué - un mandat d'administrateur. Il s'ensuit que loin de vouloir œuvre

¹¹ Ch. Resteau, Traité des sociétés anonymes, 3^e éd., T.II, Swinnen, n° 642 et références sous note, ainsi que D. Hisette, La représentation des sociétés anonymes et sociétés privées à responsabilité limitée, Le droit des sociétés - aspects pratiques et conseils des notaires, Bruylant, 1999, p.285.

¹² F. Rosen, « *Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes* », Droit fiscal luxembourgeois, Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, 2009, p.212.

¹³ Becker, Riewald, Koch, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Band I, 1963, p.335.

en vue du remboursement de la dette fiscale, le demandeur a au contraire cherché directement et personnellement à entraver la perception des impôts redus.

Si le tribunal vient de retenir dans le chef de Monsieur ... un comportement fautif et de constater l'existence d'un dommage consistant en une insuffisance d'impôt (« *Verkürzung der auferlegten Steueransprüche* ») - résultant du défaut de paiement de l'impôt fixé à l'échéance - il y a encore lieu de retenir que ce dommage se trouve dans un lien de causalité direct avec les agissements fautifs de Monsieur En effet, il ne saurait être conclu à l'absence d'un lien de causalité que si le dommage était survenu alors même que le représentant aurait eu un comportement conforme aux lois ou à ses obligations¹⁴. Or, en l'espèce, si la cause première du dommage réside certes dans les détournements effectués par Monsieur ... ainsi que dans les prétendues manœuvres de ce dernier destinées à camoufler ces détournements, il convient de rappeler que la responsabilité personnelle du demandeur a été mise en cause pour ne pas avoir accompli et/ou veillé - notamment en surveillant l'administrateur-délégué allégué - à l'accomplissement des obligations incombant au contribuable, ainsi que pour son manque de diligence ou de soin apporté à l'exécution des obligations fiscales de la société représentée. Or, si le demandeur, comme développé ci-avant, avait respecté ses obligations, tant en accomplissant les obligations lui incombant personnellement et solidairement en sa qualité d'administrateur, qu'en sa qualité de responsable de l'éventuel délégué à la gestion de la société, et ce tant avant 2006, respectivement 2009, que de 2009 jusqu'à ce jour, les prétendus détournements opérés par son frère n'auraient pu avoir eu lieu, respectivement la non-perception des impôts redûs aurait été évitée, de sorte que la violation des obligations incombant à Monsieur ... a engendré le résultat dommageable.

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'admettre, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, que Monsieur ..., en sa qualité d'administrateur, de président du conseil d'administration et d'actionnaire a activement contribué, tantôt par sa négligence coupable et son incurie, tantôt par des actes positifs, à ne pas déclarer les revenus de la société ...et à empêcher la perception, respectivement le recouvrement, des impôts fixés par voie de taxation.

En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision. Force est encore de constater que le demandeur n'a de son côté pas utilement renversé les conclusions du directeur à cet égard, mais qu'il est resté en défaut d'énervier concrètement les faits relevés par le directeur pour conclure au caractère fautif du comportement du demandeur en tant qu'administrateur de la société ..., avec la particularité que le demandeur est le seul des administrateurs de la société ...à être responsable des manquements constatés de 1994 à ce jour, que ce soit en tant qu'administrateur effectivement désigné ou en tant qu'administrateur provisoire par intérim pour la période de 2006 à 2009.

Enfin, le demandeur soutient qu'en tout état de cause les montants des impôts à payer retenus par l'administration des Contributions directes, suite à la taxation d'office, seraient largement surévalués - le demandeur renvoyant à cet égard aux bilans annuels des années 2000 à 2009 déposés en 2010 respectivement 2011 - de sorte qu'il estime que si un bulletin d'appel en

¹⁴ F. Rosen, op.cit., p. 212.

garantie devait être maintenu à son encontre, celui-ci ne devrait porter que sur les sommes d'impôts réellement dues en vertu de la comptabilité de l'entreprise.

Il convient toutefois de souligner que les montants actuellement réclamés au demandeur par le biais d'un bulletin en appel de garantie résultent en ce qui concerne le principal d'une dette fiscale de la société ...établie par voie de taxation - à défaut de toute déclaration et de toute comptabilité de la société - pour les années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, et ce par des bulletins d'impôts qui n'ont pas fait l'objet d'une quelconque réclamation de la part du contribuable - dont le demandeur était administrateur - qui dès lors sont devenus définitifs et bénéficient en conséquence de l'intangibilité, ou du moins de l'incontestabilité, des actes administratifs devenus définitifs¹⁵.

Il s'ensuit que lesdits bulletins, et les montants y retenus s'imposent au tribunal saisi du recours sous analyse, de sorte que la question de la taxation et des montants retenus par l'administration des Contributions directes à titre d'impôts échappe actuellement au tribunal, ladite question étant définitivement close suite à l'absence de tout recours du contribuable intéressé, représenté notamment par Monsieur

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale sous analyse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation recevable ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 24 octobre 2012 par :

Marc Sünnen, vice-président,

Paul Nourissier, juge,

Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

Hoffmann

Sünnen

¹⁵ Voir M. Leroy, Contentieux administratif, 3^e éd., Bruylant, p.704.